

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/00158/2020/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **18/05/2022**

**Asunto:**

Impuesto sobre Hidrocarburos. Falta de comunicación de la modificación de las matrículas beneficiarias de devolución de gasóleo de uso profesional. Incumplimiento formal.

**Criterio:**

La falta de comunicación de la modificación de las matrículas beneficiarias de devolución de gasóleo de uso profesional, a diferencia de lo que ocurre cuando falta la inscripción en el Censo de beneficiarios, no puede considerarse un requisito material o constitutivo, sino que constituye una carga formal cuyo incumplimiento no puede dar lugar automáticamente a la pérdida del derecho a la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos siempre que se acredite el cumplimiento del resto de requisitos previstos en la normativa para la aplicación de tal beneficio.

Reitera criterio de RG 00/06270/2020(18-05-2022).

**Referencias normativas:**

Ley 38/1992 Impuestos Especiales IIEE  
52.bis

OM HAP/290/2013 Procedimiento para la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por consumo de gasóleo profesional  
2

**Conceptos:**

Comunicaciones

Devoluciones

Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

Obligaciones formales

Vehículos

**Texto de la resolución:** ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 18 de mayo de 2022

PROCEDIMIENTO: 00-00158-2020

CONCEPTO: OTROS ACTOS DE LA AEAT SUSCEPT. DE RECURSO/RECLAM.

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XZ LDA** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ---

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo dictado por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Murcia el 13 de noviembre de 2019 que deniega la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por consumo de gasóleo profesional solicitada por la entidad **XZ LDA**.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 11/01/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 10/12/2019 contra el acuerdo citado en el encabezamiento.

SEGUNDO.- Consta en el expediente la presentación por parte de **XZ LDA** (en adelante, **XZ**) el 4 de julio de 2019 de una solicitud de devolución parcial del Impuestos sobre Hidrocarburos por consumo de gasóleo profesional por importe de 1.140.268,10 euros correspondiente a una relación de vehículos no censados en el *Censo de beneficiarios de devoluciones por gasóleo profesional y de vehículos de su titularidad*. En su escrito manifestaba que debido a un error informático de su gestor no se procedió a censar los vehículos o se procedió a censar los mismos con posterioridad a los suministros de gasóleo cuya devolución parcial solicita.

TERCERO.- La Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Murcia inició un procedimiento de verificación de datos que finalizó mediante acuerdo de fecha 13 de noviembre de 2019 en el que se procedió a denegar la solicitud de devolución parcial de gasóleo profesional solicitada por los siguientes motivos:

*"(...) Considerando que el interesado presentó inicialmente la solicitud de inscripción en el citado Censo el 02-11-2015 y que en ese momento no tramitó la inscripción de los vehículos implicados en este procedimiento, haciéndolo con posterioridad a los suministros implicados y solo para parte de ellos puesto que, en el momento de presentar la solicitud con RGE/10103782/2019, había vehículos por los que se pide ahora la devolución que continuaban sin estar dados de alta en el mismo.*

*Considerando que dicho incumplimiento es de un requisito constitutivo y no un mero error formal, como pudiera ser si afectase a plazos de presentación de solicitudes de devolución, modelos o vías de presentación, que, en general, podrían suponer la comisión de infracciones tributarias.*

*Considerando que se ha privado a la Administración tributaria de la labor de comprobación previa otorgada por el artículo 2.4 de la Orden HAP/290/2013.*

*Por lo expuesto, se cuerda la DENEGACIÓN de la devolución solicitada, al incumplirse la obligación censal de los vehículos, previa a los consumos de gasóleo profesional.*

*(...)"*

CUARTO.- Disconforme con el acuerdo anterior, la reclamante interpone la presente reclamación económico administrativa ante el TEAC, registrada con número R.G.: 00/158/2020 alegando, en síntesis, lo siguiente:

- La inscripción en el *Censo de beneficiarios y de vehículos de su titularidad* de las matrículas en relación con las cuales se solicita la devolución del IH constituye un requisito formal cuyo incumplimiento no puede dar lugar a la denegación de la devolución solicitada.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La adecuación a derecho del acuerdo dictado por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Murcia.

TERCERO.- Manifiesta la reclamante que su gestor cometió un error a la hora de censar en la página web de la AEAT las matrículas de determinados vehículos adquiridos en sustitución de otros que sí constaban censados. Que dicho retraso en la modificación de las matrículas dio lugar a que se mantuvieran en el censo vehículos antiguos que habían sido sustituidos y que no tenían consumos a la vez que, los consumos facilitados por los "tarjeteros" en relación con los vehículos nuevos y no censados se

encontraban en situación de "presentados" sin que se obtuviera la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos prevista en el artículo 52 bis de la Ley 38/1992.

En relación a los consumos realizados por dichos vehículos no censados solicitó a la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de ... la devolución parcial de gasóleo de uso profesional prevista en el artículo 52 bis de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Manifiesta haber aportado junto a la solicitud documentación suficiente para que la Administración pudiera verificar el cumplimiento del resto de requisitos previstos en la normativa para la obtención de la devolución parcial del IH.

Considera que la falta de inscripción de las matrículas en el *Censo de beneficiarios de devoluciones por gasóleo profesional y de vehículos de su titularidad* es un incumplimiento de un requisito formal que no puede dar lugar a la pérdida del beneficio fiscal de forma automática.

En apoyo a sus pretensiones cita la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2018 (Rec. casación 914/2017), que siguiendo la posición fijada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras en sus sentencias *Roz-Swit, de 2/06/2016 (asunto C-418/14)* y *Vakaru Baltijos laivu statykla, 13/07/2017 (asunto C-151/16)*, corrigió su jurisprudencia con respecto a los incumplimientos formales en el ámbito de los impuestos especiales en el sentido de que el mero incumplimiento formal no puede acarrear la automática pérdida de la exención o del tipo reducido en el impuesto si, pese a ello, se acredita que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que dan derecho a la ventaja fiscal.

CUARTO.- El artículo 52 bis de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales dispone que:

1. Los titulares de los vehículos citados en el apartado 2 que cumplan los requisitos establecidos en el mismo tendrán derecho a una devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos satisfecho o soportado respecto del gasóleo de uso general que haya sido utilizado como carburante en el motor de aquéllos.

2. Los vehículos a que se refiere el apartado 1 son los siguientes:

a) Los vehículos de motor o conjuntos de vehículos acoplados destinados exclusivamente al transporte de mercancías por carretera, por cuenta ajena o por cuenta propia, y con un peso máximo autorizado igual o superior a 7,5 toneladas.

b) Los vehículos de motor destinados al transporte de pasajeros, regular u ocasional, incluidos en las categorías M2 o M3 de las establecidas en la Directiva 70/156/CEE del Consejo, de 6 de febrero de 1970, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros sobre la homologación de los vehículos a motor y de sus remolques.

c) Los taxis. A estos efectos se entiende por taxi el turismo destinado al servicio público de viajeros bajo licencia municipal y provisto de aparato taxímetro.

(...)

7. El procedimiento para la práctica de la devolución se establecerá por el Ministro de Economía y Hacienda y podrá comprender, entre otros, los siguientes aspectos:

a) La obligación de que los interesados se inscriban en un registro específico y de que presenten declaraciones tributarias comprensivas de los datos de su actividad que sean relevantes para la gestión y comprobación de la devolución.

b) La obligación de que los interesados utilicen medios de pago específicos para la adquisición del gasóleo respecto del cual soliciten la devolución. En los casos en que se establezca, la utilización obligatoria de medios de pago específicos para la adquisición del gasóleo respecto del cual se solicite la devolución tendrá la consideración de declaración tributaria por medio de la cual se solicita la devolución.

c) La obligación, para las entidades emisoras de los referidos medios de pago específicos y para los vendedores de gasóleo que los acepten, de proporcionar a la Administración Tributaria la información derivada de la utilización de éstos por los solicitantes de la devolución.

(...)

El procedimiento a que se refiere el apartado 7 de la Ley 38/1992, ha sido regulado por la Orden HAP/290/2013, de 19 de febrero que dispone en su artículo 2 (el subrayado es de este Tribunal):

Artículo 2. Censo de beneficiarios de devoluciones por gasóleo profesional y de vehículos de su titularidad.

1. El derecho a percibir la devolución a que se refiere la presente Orden se reconoce a todos los titulares de vehículos que, con carácter previo a los consumos de gasóleo profesional en los motores de los mismos se encuentren inscritos en el Censo de beneficiarios de la devolución.

2. La inscripción en dicho Censo estará supeditada, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3, a la presentación a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la que se puede acceder directamente en <https://www.agenciatributaria.gob.es> o bien a través del portal de la Agencia Tributaria en Internet ([www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es)), de una solicitud en la que se harán constar los siguientes datos:

a) Número de identificación fiscal (NIF) del solicitante.

b) Nombre o razón social y domicilio fiscal del solicitante.

c) Descripción de la actividad económica del solicitante y fecha de inicio de esta actividad.

d) Identificación de la entidad financiera y del Código de la cuenta bancaria, formato IBAN, a la que se efectuarán las transferencias de las devoluciones. En el caso de cuentas corrientes internacionales, el código SWIFT.

e) Dirección de correo electrónico del solicitante.

f) En caso de actuar mediante representante, NIF y nombre o razón social del representante fiscal del solicitante.

g) Los siguientes datos, por cada uno de los vehículos en los que se consuma gasóleo profesional:

1.º Matrícula del vehículo.

2.º País comunitario de matriculación.

3.º Fecha de inicio en la actividad del vehículo.

4.º Peso máximo autorizado del vehículo.

5.º En los vehículos de matrícula española destinados al transporte de mercancías a los que la normativa exige tarjeta de transporte, se consignará el número de la misma.

6.º En los vehículos de matrícula española destinados al transporte de personas a los que la normativa exija Autorización de Empresa se consignará el número de la misma.

7.º En el caso de auto-taxis que no dispongan de autorización concedida por el Ministerio de Fomento, en lugar de la misma se consignará el número de licencia municipal y municipio a que la misma corresponde.

8.º En los vehículos matriculados en el resto de la Unión Europea a los que la normativa de su estado de residencia exija autorización administrativa para el ejercicio de la actividad de transporte se consignará el número de esta y el nombre del organismo expedidor de la autorización.

3. Para realizar su inscripción en este censo, los beneficiarios no residentes en territorio español con residencia o establecimiento permanente en el resto de la Unión Europea podrán optar entre:

a) La presentación de la solicitud en los términos previstos en el apartado 2, en cuyo caso deberán designar un representante fiscal con domicilio en territorio español, o

b) La remisión en soporte papel de la solicitud, al órgano competente para la tramitación de las autorizaciones relativas a los impuestos especiales previstas en el marco de las relaciones internacionales, mediante correo certificado, en la dirección postal de este órgano competente oportunamente indicada en la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con los datos generales exigidos en virtud de lo dispuesto por las letras b) a e) del apartado 2, y los datos por vehículo exigidos por los números 1.º, 2.º, 3.º, 4.º y 8.º del apartado 2.g). Adicionalmente, para el ejercicio de esta opción se deberá facilitar el número de identificación del solicitante a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el valor Añadido.

4. A las solicitudes presentadas se les asignará un número de registro y serán tramitadas por el órgano competente correspondiente al domicilio fiscal del titular de la solicitud. Una vez cumplimentados los extremos citados en los apartados 2 y 3, se producirá, si procede, la inscripción en el Censo de beneficiarios. En caso contrario serán rechazadas motivadamente.

El estado de tramitación de las solicitudes podrá ser consultado, en su caso, en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

5. Cualquier modificación ulterior de los datos consignados en la solicitud inicial o que figuren en la documentación referida en la misma deberá ser presentada a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o, en el caso del procedimiento contemplado en el apartado 3.b), mediante soporte papel en correo certificado dirigido al órgano competente. De igual modo deberá comunicarse el cese de la actividad que genera el derecho a la devolución o la inutilización de los vehículos para el desarrollo de dicha actividad.

El órgano competente podrá actuar de oficio respecto de la modificación o baja en el censo de beneficiarios y de vehículos inscritos en el mismo.

La Oficina Gestora deniega la solicitud de devolución por considerar que la inscripción de los vehículos en el censo es un requisito constitutivo y no un mero error formal, y que con dicho incumplimiento se ha privado a la Administración de la labor de comprobación previa que prevé el artículo 2.4 de la Orden HAP/290/2013, de 19 de febrero, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por consumo de gasóleo profesional.

Coincide este Tribunal con la Oficina Gestora en que la falta de inscripción en el Censo no es un incumplimiento meramente formal sino que afecta a la base para el control de la situación tributaria del interesado.

En el presente caso, la entidad se hallaba inscrita en el Censo de beneficiarios puesto que presentó inicialmente la solicitud de inscripción en el citado Censo el 02-11-2015, si bien no solicitó posteriormente la modificación de la inscripción en el registro para incorporar la totalidad de los vehículos para los que se pide ahora la devolución. Solo consta en el expediente que en el ejercicio 2019, la entidad reclamante, modificó parcialmente su inscripción para incorporar solo algunos de los vehículos para los que se pidió la devolución.

Debe determinarse si la falta de identificación de los vehículos beneficiarios de la devolución puede o no equipararse a la falta de inscripción en el Censo.

Si bien la falta de identificación de los vehículos beneficiarios de la devolución es muy relevante, no puede equipararse a la falta de inscripción en el Censo.

La falta de comunicación de los datos identificativos de algunos vehículos y la consiguiente ausencia de conformidad por parte de la Oficina Gestora son vulneraciones de deberes del contribuyente que merecerán el reproche sancionador que el legislador establezca pero solo alcanzará a denegar la devolución si se trata de vulneraciones de entidad tal que dificulten o impidan real y efectivamente el conocimiento del destino del producto o que evidencien una actuación fraudulenta.

En esta línea, tendente a minimizar el incumplimiento de los requisitos formales de beneficios fiscales si se asegura la finalidad de la exención, se pronuncia el derecho europeo y el criterio de la mencionada sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2018 (Rec. casación 914/2017), cuando dispone al hilo del Impuesto sobre Hidrocarburos, pero con doctrina de alcance general que:

|"TERCERO .-El incumplimiento de las exigencias formales para la aplicación del tipo reducido: sus consecuencias

1. En relación con las consecuencias del incumplimiento de las exigencias formales exigidas para el disfrute de un beneficio fiscal y la tributación al tipo ordinario en el impuesto especial sobre hidrocarburos, el Tribunal Supremo ha afirmado que tales exigencias, legales y reglamentarias, lejos de constituir meros requisitos adjetivos, son esenciales, siendo configuradas como una de las condiciones necesarias para disfrutar de una exención o, en su caso, de un tipo de gravamen bonificado en el citado impuesto [vid. sentencias de 25 de octubre de 2010 (casación 4973/2005, FJ 2º; ES:TS:2010:5924 ) y 10 de noviembre de 2011 (casación 2505/2007, FJ 3º; ES:TS :2011:8383), y las que en ellas se citan].

2. El TJUE ha adoptado una posición más matizada. En la sentencia de 2 de junio de 2016, Roz-Swit, ( C-418/14 ;

UE:C:2016:400), ha interpretado que la Directiva 2003/96/CE y el principio de proporcionalidad no se oponen a una normativa nacional conforme a la que los vendedores de combustible están obligados a cumplir determinadas exigencias formales a fin de justificar que el combustible vendido se destina a calefacción.

Sin embargo, a renglón seguido ha concluido que tales Directiva y principio sí se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual el incumplimiento de tales exigencias determina la desaparición ineluctable del beneficio fiscal aun cuando se acredite que el producto sometido al impuesto especial se destinó a calefacción (apartado 42).

3. Para llegar a tal desenlace, el TJUE reconoce que los Estados miembros, haciendo uso del margen de apreciación de que disponen para adoptar medidas contra la evasión y el fraude en la venta de combustible, pueden adoptar medidas de control apropiadas para la consecución de tal objetivo, que no exceden de lo necesario para alcanzarlo (apartado 25). Esto es, pueden imponer a los interesados el cumplimiento de determinados requisitos formales que resulten proporcionados.

4. Ahora bien, recuerda que el objetivo de las directivas sectoriales (se refiere, en particular, a la Directiva 2003/96) es alcanzar unos niveles mínimos armonizados de imposición de los productos en función de su utilización como carburante o combustible, pues ello contribuye al adecuado funcionamiento del mercado interior, evitando posibles distorsiones de la competencia. Por ende, concluye que la mencionada Directiva se asienta sobre el principio de que los productos energéticos son gravados en función de su utilización efectiva (apartados 32 y 33).

5. Siendo así, afirma que es contraria al sistema general y a la finalidad de la Directiva 2003/96, vulnerando el principio de proporcionalidad, una disposición nacional que, ante el incumplimiento de aquellos requisitos formales establecidos para controlar la circulación de los productos sometidos a impuestos especiales, evitando la evasión y el fraude, aplica automáticamente el tipo ordinario del impuesto, aun cuando se destinen al fin que justifica la exención o el tipo reducido (apartados 34 y 35).

6. El TJUE deja abierta la puerta para que los Estados miembros puedan reprimir tales incumplimientos formales mediante la imposición de una multa, siempre con respeto al Derecho de la Unión y a sus principios generales, entre ellos, el de proporcionalidad (apartado 40). Pero desde luego rechaza como desproporcionado que se elimine el beneficio fiscal (tipo reducido o exención) por el mero hecho del incumplimiento, con abstracción de si se ha cumplido materialmente el destino al que el legislador condiciona la aplicación de la ventaja.

7. El criterio sentado por el TJUE en la sentencia Roz-Swit, dictada en 2016 no es nuevo y responde a un planteamiento de los jueces de Luxemburgo conforme al que no cabe "sustantivar" los requisitos formales. En el ámbito del impuesto sobre el valor añadido el TJUE ha sostenido que los Estados miembros no pueden condicionar el derecho a la deducción al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si éstos se han cumplido, pues con ello irían más allá de lo necesario para garantizar la correcta aplicación del impuesto [sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée ( C-146/05 , apartado 29; EU:C:2007:549 ) y 20 de octubre de 2016, Plöckl ( C-24/15, apartado 39; EU:C:2016:791 )].

8. En relación con los impuestos especiales, el criterio ha sido reiterado recientemente en la sentencia de 13 de julio de 2017, Vakarų Baltijos laivu statykla ( C-151/16 ; EU:C:2017:537 ), con arreglo a la cual la negativa de las autoridades nacionales a eximir del impuesto especial sobre productos energéticos, por el mero hecho de que no se cumplen determinados requisitos que deben ser respetados en virtud del Derecho nacional para obtener una exención, sin que se compruebe, sobre la base de las pruebas aportadas, si se satisfacen las exigencias de fondo necesarias para que esos productos energéticos sean utilizados para fines que den derecho a exención, va más allá de lo necesario para garantizar la franca y correcta aplicación de la mencionada exención y evitar cualquier fraude, evasión o abuso (apartado 46).

9. A la vista de lo expuesto y dado que nos movemos en un sector armonizado, en el que la normativa doméstica es trasposición de las disposiciones aprobadas en el seno de la Unión Europea, que ha de ser aplicada con arreglo a los criterios interpretativos señalados por el TJUE, este Tribunal Supremo debe corregir su jurisprudencia sobre los incumplimientos formales en el ámbito de los impuestos especiales y su trascendencia, en el sentido de que el mero incumplimiento formal no puede acarrear la automática pérdida de la exención o del tipo reducido en el impuesto si, pese a ello, se acredita que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que dan derecho a la ventaja fiscal.

10. Consecuencia de lo anterior es que no le cabe a la Administración tributaria negar al sujeto pasivo del impuesto sobre hidrocarburos el sometimiento a un tipo reducido y exigirle el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto ha sido destinado a los fines que justifican la aplicación de aquel primer tipo, con el exclusivo fundamento de que ha incumplido alguna o algunas de las obligaciones formales a que la regulación legal y reglamentaria supeditan el disfrute del expresado tratamiento fiscal más ventajoso."

En un caso equiparable al que nos ocupa, el Tribunal Supremo en su sentencia de 30 de septiembre de 2020 (rec. Casación 3064/2020) ha considerado que la falta de comunicación de la ampliación de la línea de productos alimenticios obtenidos en referencia al cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 54 y 57 bis del Reglamento de los Impuestos Especiales para poder gozar de la devolución del Impuesto sobre el Alcohol utilizado en la fabricación de los mismos, constituye el incumplimiento de una exigencia formal que no puede dar lugar automáticamente a la pérdida del beneficio fiscal cuando se acredite que se ha cumplido materialmente el destino al que se condiciona la obtención de la ventaja fiscal.

Siguiendo esta doctrina, entiende este Tribunal que deben retrotraerse las actuaciones a los efectos de comprobar el importe y la procedencia de la devolución solicitada, sin que la falta de comunicación del cambio de matrículas en el censo implique por sí sola, la pérdida del derecho a la devolución.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.